

ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ТА ОСОБЛИВОСТІ ЙОГО РОЗВИТКУ В УКРАЇНІ

Розглядається концепція внутрішнього аудиту в системі аудиту, його об'єкти, функції, методи проведення і необхідність впровадження і розвиток на підприємствах України.

The concept of internal audit, its objects, functions, methods of carrying out and necessity of introduction at the enterprises of Ukraine is considered, lack of development of internal audit of Ukraine are displayed and offers of their elimination are made.

Ключові слова: аудит, внутрішній аудит, об'єкти внутрішнього аудиту, функції внутрішнього аудиту, методи внутрішнього аудиту.

Вступ. На сьогоднішній день, враховуючи процеси інтеграції та розвитку міжнародних зв'язків, стрімко збільшилось коло власників і виникла потреба постійно розширювати свій бізнес на різних територіях або вкладати свої кошти у вже існуючі підприємства. Таким чином, з'явилась потреба контролювати функціонування вкладеного капіталу та діяльність найманих працівників. Все це спричинило появу і розвиток такого поняття, як аудит.

Створення системи незалежного аудиту є істотним надбанням суспільно-господарської та соціально-політичної практики в період становлення України як суверенної держави. Воно є результатом спільних зусиль влади і бізнесу на шляху реформування економіки, розвитку її приватного сектора, розбудови громадського суспільства.

Актуальність. Значення аудиту як невід'ємного елемента ринкових відносин постійно зростає. Активізація цього процесу в Україні зумовлена появою недержавної форми власності, а також конфліктом інтересів власників і

найманої адміністрації підприємств. Хоча аудит як напрям контролю сприймається неоднозначно, втім існує об'єктивна потреба в його функціонуванні як незалежної форми фінансово-економічного контролю з метою стабілізації економічного розвитку, усунення негативних проявів трансформаційних процесів, забезпечення інтересів і прав власників підприємств, поліпшення системи управління, попередження виникнення складних економічних ситуацій. Розвиток аудиторської практики значно випереджає її теоретичне обґрунтування [1]. Поки ще законодавча та нормативна неврегульованість окремих питань, суперечливість положень нормативних актів щодо аудиторської діяльності повністю не усунуто. Єдиних теоретико-методологічних та організаційних підходів до побудови цілісної концепції аудиту в Україні немає. Для подальшого розвитку аудиту необхідно посилити його теоретичну базу та здійснити заходи реформування у контексті вимог МСА.

За цей період в Україні в основному створено аналогічну країнам з розвинуеною економікою систему аудиту. Структура, забезпечення та функціонування цієї системи продовжують удосконалюватися в міру підвищення ролі аудиту в забезпеченні самоконтрольованості громадського суспільства та сектора економіки, який є його основою. В системі незалежного аудиту велике значення має апробоване нормативно-правове, сучасне інформаційно-методичне та програмне забезпечення.

Аудит стає окремою складовою інфраструктури економіки України, яка потребує відповідного регулювання. Зміни в аудиті значно відстають від трансформаційних процесів у бухгалтерському обліку, тому необхідно для ефективнішого аудиту забезпечити оптимальну комбінацію внутрішнього і зовнішнього аудиту.

Але в Україні такий вид контролю, як внутрішній аудит ще не набув достатнього розвитку і поширеного застосування в практиці на підприємствах, тому що багато з них, нажаль, недостатньо проінформовані в необхідності та важливості внутрішнього аудиту.

Постановка завдання. Вивчення літературних джерел показує, що проблеми розвитку аудиторської діяльності розглядались в наукових працях Білик М.Д., Давидова Г.М., Кулаковської Л.П., Петрик О.А., Рудницького В.С., Редько О., Сопко В.В., УсачБ.Ф., Чернелевського Л.М., Білоусова А., Бутинець Ф.Ф., Баришнікова Н.П., Богомоллов А.М., Бурцева В.В, Васильєва М., Гніденко Н.А., Грицак Н., Жминько С.И., Каменської Т.О., Кіреєва О.І., та іншим.

В наведених вище працях було відзначено, що внутрішній аудит є особливою формою контролю, основою планування обсягу незалежного зовнішнього аудиту та обумовлений внутрішніми проблемами підприємства.

Загальнотеоретичну базу аудиту формують науково-системні та діалектичні методи пізнання його сутності в умовах дії ринкових механізмів. Предметом аудиту є фінансова бухгалтерська звітність, а його об'єктами виступають певні види (групи) інформації про фінансово-господарські операції, явища, процеси та інші дані як основа для складання та перевірки звітності.

Мета аудиту узагальнюється висловленням об'єктивної думки щодо достовірності, повноти та законності фінансової звітності в усіх суттєвих аспектах і мінімізації інформаційного ризику, захистом інтересів власників. Мету аудиту визначають його завдання. Завдання аудиту поділяються на основні, додаткові, функціональні і реалізуються через його функції.

Контроль якості роботи аудитора (аудиторської фірми) є системою заходів, політики та процедур контролю, спрямованих на забезпечення виконання всіх аудиторських перевірок і надання супутніх послуг відповідно до встановлених стандартів та чинного законодавства, які реалізуються шляхом здійснення зовнішніх і внутрішніх контрольних дій. Основними видами контролю якості є зовнішній та внутрішній. Зовнішній контроль здійснюється на трьох рівнях – національному (державному), регіональному, громадському. Форми контролю якості – попередній, поточний, послідовний. До об'єктів контролю слід відносити: аудиторську фірму та її філії, АПУ та її регіональні відділення, аудиторів, аудиторські бригади. Реалізація контролю якості роботи аудиторів (аудиторських фірм) на практиці потребує вирішення таких основних

питань (за кожним з яких автором розроблено конкретні пропозиції): періодичність проведення перевірок; чітке визначення повноважень перевіряючих і суб'єктів перевірки; принципи відбору об'єктів контролю; формування бази даних АПУ для проведення перевірок та їх планування; розробка методики та техніки перевірок; регламентація тривалості перевірки; вимоги щодо документування контролю якості; призначення перевіряючих; складання звітів про проведені перевірки, їх розгляд та оприлюднення; санкції за результатами перевірок; фінансування контролю якості аудиту[2].

Запровадження контрольно-аналітичних заходів, результати яких важливі у процесі управління фінансово-господарською діяльністю для підвищення її ефективності, економічності, а також для забезпечення належного виконання посадових обов'язків усіма співробітниками, зумовлює необхідність здійснення внутрішнього аудиту господарської діяльності. Він є складовою системи внутрішнього контролю, а його предметом – усі аспекти фінансово-господарської діяльності.

Під внутрішнім аудитом необхідно розуміти організовану на підприємстві систему контролю, що діє в інтересах його керівництва або власників, регламентовану внутрішніми документами метою якої є додержання встановленого порядку здійснення бухгалтерського обліку і надійності функціонування внутрішнього контролю. Термін «Внутрішній аудит» означає діяльність внутрішньої аудиторської служби підприємства, яку незалежно від назви, можна розглядати як особливий вид аудиторських послуг, що надаються незалежним аудитором підприємству.

Можливості і мета діяльності служби внутрішнього аудиту мають дуже широкий спектр та напрями і залежать від розміру та структури підприємства, а також потреб керівництва.

Конкретні завдання і функції незалежних і внутрішніх аудиторів можуть перетинатися, навіть бути тотожними. Так, основні функції внутрішнього аудиту, як правило, складаються з процедур дослідження окремих операцій підприємства, оцінки цих операцій і контролю відповідності відображення їх в

бухгалтерському обліку, а також контролю за функціями внутрішньої системи контролю підприємства.

Система внутрішньогосподарського контролю первісно існує на будь-якому підприємстві, питання тільки в тому, в якому вигляді і наскільки вона ефективна. Організацію внутрішньогосподарського контролю покладено на керівника підприємства. Крім того, головний бухгалтер разом з керівником підприємства несе відповідальність за порушення правил і положень, що регламентують здійснення обліку та складання звітності, тому він також здійснює функції контролю на підприємстві особисто і через працівників бухгалтерії.

Робота внутрішніх аудиторів за своєю суттю – це виконання частини функцій керівництва підприємства. Служба внутрішнього аудиту відповідає перед керівництвом підприємства за ефективне функціонування та удосконалення системи бухгалтерського обліку, достовірність фінансової й оперативної інформації, дотримання українського законодавства.

Мета внутрішнього аудиту – сприяти ефективному виконанню завдань і цілей, задля яких функціонує підприємство. Внутрішній аудит можуть провадити аудитори, які працюють безпосередньо на даному підприємстві.

Одним із основних завдань внутрішнього аудиту є контроль за станом і функціонуванням системи внутрішньогосподарського контролю. У зв'язку з цим, слід розглянути питання про критерії доцільності організації внутрішнього аудиту на тому чи іншому підприємстві. Внутрішній аудит, як правило, здійснюється у великих акціонерних товариствах, корпораціях. Тому основним критерієм буде масштаб діяльності підприємства, від якого залежить:

- чи потрібен додатковий контроль за діяльністю підприємства, оскільки чим менше підприємство, тим менший ризик невиявлення помилок звичайними інститутами внутрішньогосподарського контролю;

- чи має підприємство у своєму розпорядженні достатні кошти для утримання служби внутрішнього аудиту, іншими словами, чи не

перевищуватимуть витрати на внутрішній аудит корисний ефект від його використання.

Типові функції внутрішнього аудиту можуть охоплювати:

- перевірку систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю;
- перевірку бухгалтерської та оперативної інформації;
- перевірку додержання законів та інших нормативних актів, а також вимог облікової політики, інструкцій, рішень і вказівок керівництва або власників;
- перевірку діяльності різних ланок управління підприємством;
- оцінку ефективності механізму внутрішнього контролю;
- перевірку наявності, стану і забезпечення збереження майна підприємства;
- сприяння мінімізації втрат виробничих запасів, грошових коштів, основних засобів;
- оцінку використовуваного підприємством програмного забезпечення;
- спеціальні службові розслідування окремих випадків, наприклад підозр у зловживаннях;
- розробку і подання пропозицій щодо усунення виявлених недоліків та рекомендацій щодо підвищення ефективності управління [2, с. 32-35].

Об'єкти внутрішнього аудиту можуть бути різними залежно від особливостей економічного суб'єкта і вимог його керівництва або власника. Проте на основі типових функцій внутрішнього аудиту можна спробувати виділити його основні об'єкти.

Основними об'єктами внутрішнього аудиту є:

- ведення бухгалтерського обліку;
- достовірність звітності;
- здійснення податкового обліку;
- структура управління підприємством;
- система внутрішньогосподарського контролю;
- стан активів підприємства;

- якість роботи економічних і технічних служб;
- фінансова стійкість і платоспроможність;
- інші процеси господарської діяльності підприємства.

На особливості методики внутрішнього аудиту порівняно із зовнішнім впливає частота використання (надання переваг) тих чи інших методів перевірки. Внутрішній аудит мусить діяти у інтересах управління, керівництва і підприємства у цілому. Результати внутрішнього аудиту слід обговорювати та узгоджувати із керівником структурного підрозділу, який перевірявся. Врахування особливостей діяльності підприємства дає змогу застосування методики внутрішнього аудиту, що дасть змогу налагодити на підприємстві ефективний внутрішній контроль, урахувати ризики діяльності, виявляти резерви, удосконалити систему управління [3].

Методичні прийоми внутрішнього аудиту можна визначити як сукупність способів вивчення законності, доцільності й ефективності господарських операцій для оцінки діяльності підприємства загалом. Ці прийоми будуть подібними незалежно від особливостей підприємства, оскільки вони різноманітні та їх застосування обумовлюється не тільки об'єктами аудиту, а й професійним рівнем і практичним досвідом працівників аудиторської служби підприємства. Аналіз методичних прийомів внутрішнього аудиту дає змогу розподілити їх на три групи: загальнонаукові, документальні та фактичні, які відомі з теорії фінансово-господарського контролю.

Результати проведення внутрішнього аудиту, як комплексного, так і по окремих ділянках роботи, слід оформлювати спеціальними документами. За результатами внутрішнього аудиту по окремих об'єктах досліджень це може бути доповідна записка на ім'я керівника або власника підприємства. У разі аудиту всіх об'єктів діяльності підприємства, який слід провадити не менше від одного разу на рік, таким документом може бути акт внутрішнього аудиту господарської діяльності підприємства.

Для внутрішнього аудиту види послуг визначає керівництво підприємства, беручи до уваги потреби управління. Незалежна експертна

діяльність служби внутрішнього аудиту установи, яка здійснює оцінку економічності та продуктивності діяльності фінансової установи і дотримання законів, нормативних актів та інших зовнішніх вимог. Таким чином згаданими авторами по різному розглядається суть і завдання внутрішнього аудиту, але всі вони згодні з тим, що внутрішній аудит є одним із найважливіших інструментів вирішення проблем, пов'язаних з визначенням майбутніх ризиків ситуацій, що склалися на підприємстві, їх оцінкою, а також наданням відповідних управлінських рекомендацій по усуненню цих ризиків. Ці науковці розкрили основи організації та методології проведення внутрішнього аудиту [1].

Неодмінною умовою його подальшого розвитку є розробка та затвердження Національних нормативів внутрішнього аудиту. Необхідність запровадження внутрішнього аудиту слід визначати з урахуванням таких критеріїв: 1) розгалуженість структури підприємства; 2) масштаб його діяльності; 3) складність системи управління[3].

Організація служби внутрішнього аудиту має забезпечувати його максимальну незалежність від структурних підрозділів і враховувати такі вимоги: спроможність служби виконувати поставлені перед нею завдання, економічність та якість робіт. Виходячи з цього, визначається структура служби внутрішнього аудиту. Обов'язковим є стратегічне та поточне планування роботи внутрішнього аудиту. Передусім слід вирішити питання професійного регулювання діяльності внутрішніх аудиторів (створення Спілки внутрішніх аудиторів), розробити систему показників, які б характеризували економічність роботи служби. Організацію праці внутрішніх аудиторів необхідно здійснювати на основі конкретних принципів, що обґрунтовані у дисертації. Багаторівневий контроль якості внутрішнього аудиту є одним із чинників його економічності та ефективності. За такого комплексного підходу до організації внутрішнього аудиту він набуде ознак ефективного елементу загального процесу управління господарюючим суб'єктом.

Результати дослідження. Розглядаючи питання про форму організації служби внутрішнього аудиту на конкретному підприємстві, слід підкреслити,

що це питання також має вирішуватися власником або керівником залежно від мети і завдань, поставлених перед цією службою. У будь-якому разі служба внутрішнього аудиту має бути укомплектована кваліфікованими кадрами, які зможуть виконувати покладені на них функціональні обов'язки. Набагато важливіше місце служби внутрішнього аудиту в організаційній структурі підприємства, оскільки від цього значною мірою залежить ступінь об'єктивності результатів її діяльності. Основна ознака, за якою внутрішній аудит відрізняють від зовнішнього, полягає в тому, що він залежний, тобто підпорядкований керівництву тієї фірми, де він провадиться. Проте об'єктивність внутрішнього аудиту забезпечується ступенем його незалежності в організаційній структурі управління підприємством.

Функції внутрішнього аудиту мають визначатися керівництвом або власником підприємства залежно від змісту і специфіки діяльності підприємства. Однак можна виділити низку типових функцій, притаманних внутрішньому аудиту, незалежно від особливостей діяльності підприємства, на якому він провадиться.

В умовах економічної кризи ефективність діяльності підприємства багато в чому залежить від організації системи внутрішнього контролю. Основним аспектом будь-якої діяльності в тому числі внутрішнього аудиту зокрема є нормативне забезпечення. В Україні майже відсутнє методичне забезпечення внутрішнього аудиту. Це у свою чергу призводить до недоліків при проведенні аудиту. Становлення зовнішнього аудиту в Україні вже відбулося, але вітчизняний внутрішній аудит і в професіональному, і в законодавчому, і в інституціональному аспектах знаходиться ще в початковому стані розвитку. Стандартів, що регулюють функціонування внутрішнього аудиту в Україні немає (за винятком нормативних документів НБУ з регламентації внутрішнього аудиту в комерційних банках України), і це зменшує поширення передового досвіду в цій сфері діяльності на інших підприємствах. З іншого боку, відсутність будь-яких обмежень на зміст і форми проведення внутрішнього аудиту стимулює розробку суб'єктами господарювання власних форм реалізації

його функцій. В Україні впровадження внутрішнього аудиту розпочалось з банківських установ. Саме НБУ своєю постановою зобов'язав комерційні банки запровадити внутрішній аудит [4].

Належний внутрішній аудит має фіксувати та відслідковувати дотримання суб'єктами контролю вимог чинних законодавчих і нормативних актів щодо ефективності та цільового використання бюджетних або власних коштів, збереження майна, правомірність та ефективність використання фінансових, матеріальних і трудових ресурсів, достовірності бухгалтерського обліку і звітності тощо.

Належно організована робота внутрішнього аудиту, а особливо в умовах виходу з економічної кризи, спонукатиме працівників підприємства дотримуватися чинного законодавства та нормативних актів, а також розробленої підприємством політики, планів, внутрішніх правил та процедур, вчасно виявляти та знижувати ризик непередбачених витрат чи втрати репутації підприємством. Форми організації служби внутрішнього аудиту на окремому підприємстві повинні вирішуватися власником або керівником в залежності від цілей та задач, поставлених перед цією службою, але в будь-якому випадку служба внутрішнього аудиту повинна бути укомплектована професійно придатними, кваліфікованими кадрами, які здатні виконати покладені на них функціональні обов'язки.

Ефективний внутрішній аудит може знизити витрати компанії на зовнішній аудит, але не може скасувати його необхідність для компанії. Також важливо врахувати те, що не рекомендується користуватися послугами зовнішнього аудитора компанії для проведення внутрішніх аудитів, оскільки подібне поєднання може призвести до втрати принципу незалежності, що є одним із першорядних чинників у роботі зовнішнього аудитора.

На основі вивчення світової досвіду організації системи внутрішнього аудиту можна виокремити і використати в українській практиці наступні вимоги:

- встановлення надійної та дієвої системи внутрішнього аудиту;

- забезпечити ефективність функціонування даної системи;
- підтримка балансу внутрішніх та зовнішніх можливостей розвитку системи внутрішнього аудиту;
- своєчасне виявлення випадків шахрайства, порушень, відхилень від норм, що регулюють фінансово-господарську діяльність підприємства;
- підтримання оптимальних параметрів системи;
- безперервність розвитку та удосконалення системи;
- організаційна структура системи внутрішнього аудиту повинна відповідати розмірам та ступеню складності підприємства (на підприємствах малого бізнесу функції внутрішнього контролю може виконувати керівник, а на великих – служба внутрішнього аудиту).

Підвищенню ефективності діяльності підприємства може суттєво сприяти інтеграція внутрішнього аудиту з управлінським обліком та функціонально-вартісним аналізом, які спільно мають утворити систему дієвого контролінгу, покликану вишукувати та мобілізувати резерви економії ресурсів, раціоналізацію технологічних процесів, зменшення собівартості та підвищення конкурентоспроможності продукції, товарів, робіт (послуг). Таким чином наступним проблемним аспектом внутрішнього аудиту є визначення його місця серед системи управління підприємством. Тобто підприємство має розглядати внутрішній аудит не як систему контролю з фіскальною метою, а як систему, що покликана знайти приховані резерви на підприємстві з метою покращення ефективності діяльності підприємства.

Не слід забувати про такий аспект, як розробка методик внутрішнього аудиту, робочої документації. Такі документи на підприємстві можна оформити у вигляді корпоративних стандартів, що значно полегшить роботу внутрішніх аудиторів та сприятиме усвідомленню управлінським складом підприємства тієї інформації, що надає аудит.

До проблемних аспектів внутрішнього аудиту слід віднести:

- недостатню кількість методичних розробок з аудиторського контролю;

- неефективність діючої нормативно-правової бази в питанні внутрішнього аудиту;
- брак достатнього досвіду аудиторської діяльності;
- недостатню кількість кваліфікованих аудиторських кадрів;
- відсутність типових форм документів з аудиту в цілому та внутрішнього аудиту[5].

Перераховані проблемні аспекти розвитку внутрішнього аудиту в Україні призводять до меншої ефективності здійснення внутрішнього аудиту на підприємстві та недовіри до такої системи. Хоча із впровадженням внутрішнього аудиту фірма має істотні переваги, зокрема: виявлення резервів засобів та джерел підприємства, розробка рекомендацій щодо удосконалення системи обліку на підприємстві, що в кінцевому випадку призведе до економії витрат. Ефективна система внутрішнього аудиту на підприємстві значно підвищить зацікавленість інвесторів до таких підприємств [6].

Висновки. Для входження України до складу повноправних членів ЄС та інших структур світового господарства необхідно привести національні вимоги до аудиту у відповідність із європейськими та міжнародними. За цих умов аудит перетвориться на контрольний інструмент забезпечення довіри користувачів різних рівнів (міжнародного, державного, урядового, підприємства) до перевіреної аудитором фінансової інформації. Тому інтеграція та гармонізація – це перспективні напрями розвитку аудиту в Україні. Для цього необхідно розробити коментарі, механізм та методичні рекомендації застосування МСА із урахуванням національних особливостей, внести зміни і доповнення до чинного законодавства, створити у складі АПУ комісію з питань інтеграції та гармонізації, активно залучати аудиторську спільноту до вирішення економічних проблем на макро- та мікрорівнях, привести у відповідність кваліфікаційні вимоги до професії аудитора в Україні до аналогічних вимог європейських країн; відмінити обов’язкове громадянство України для аудиторів, поглибити співпрацю вітчизняних і зарубіжних

професійних аудиторських організацій. Важливими також є наукові дослідження, вивчення та узагальнення міжнародного аудиторського досвіду.

До основних проблем розвитку аудиту в Україні слід віднести насамперед недостатнє нормативне та методологічне забезпечення аудиту (особливо внутрішнього), що спричиняє полеміку в самих принципах, методах, методології та процедурах внутрішнього аудиту. Також не слід забувати про відсутність внутрішніх розробок щодо організації та методики внутрішнього аудиту на підприємстві.

Організація служби внутрішнього аудиту має забезпечувати його максимальну незалежність від структурних підрозділів і враховувати такі вимоги: спроможність служби виконувати поставлені перед нею завдання, економічність та якість робіт. Виходячи з цього, визначається структура служби внутрішнього аудиту. Обов'язковим є стратегічне та поточне планування роботи внутрішнього аудиту. Передусім слід вирішити питання професійного регулювання діяльності внутрішніх аудиторів (створення Спілки внутрішніх аудиторів), розробити систему показників, які б характеризували економічність роботи служби.

Організацію праці внутрішніх аудиторів необхідно здійснювати на основі конкретних принципів, що обґрунтовані у дисертації. Багаторівневий контроль якості внутрішнього аудиту є одним із чинників його економічності та ефективності. За такого комплексного підходу до організації внутрішнього аудиту він набуде ознак ефективного елементу загального процесу управління господарюючим суб'єктом.

Ситуація, що склалася в Україні, потребує вирішення проблем щодо організації внутрішнього аудиту на підприємствах. На великих підприємствах варто запровадити систему внутрішнього аудиту з тим, щоб за цю роботу відповідала конкретна особа, група осіб або спеціальний відділ. А фінансування такої служби слід здійснювати за рахунок виявлених резервів підвищення ефективності роботи, зниження собівартості й збільшення прибутків.

Діяльність внутрішнього аудиту необхідно розглядати не лише як перевірку системи бухгалтерського обліку і звітності, а й як сукупність аудиторських послуг, здійснюваних за вимогою керівництва підприємства й у зв'язку з потребами управління. Вирішення таких проблем спрямоване на зміцнення позицій та авторитету внутрішнього аудиту в Україні.

Список літератури:

1. Білоусов А. Внутрішній аудит: перспективи розвитку і методика організації на підприємствах України / А. Білоусов // Бух. облік і аудит. – 2001, – №2, – С. 54-59. 2. Бутинець Ф.Ф. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та світі: Монографія / Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Малюга, Н.І. Петренко; за ред. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – 564 с. 3. Петрик О.А. Аудит: методологія і організація: Монографія. – К.: КНЕУ, 2003. – 260с. – 15,11 друк. Арк. 4. Макеєва О. Перспективи розвитку внутрішнього аудиту в Україні // Економіст. – 2010. – №6. – С. 54-57. 5. О.М. Кудирко. Внутрішній аудит в Україні: сутність, проблеми розвитку та шляхи їх усунення. Електроний ресурс: http://mevhnu.at.ua/load/mizhnarodna_naukovo_praktichna_internet_konferencija/_audit_v_ukrajini_sutnist_problemi_rozvitku_ta_shljakhi_jikh_usunennja/2-1-0-226. Пилипенко І., Шевчук В. Національна систем аудиту: проблеми становлення і розвитку // Бухгалтерський облік і аудит .- 2007.- №3.- С.5-12.